GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 31320C
Inscrit le 22 août 2012

Audience publique du 7 février 2013

Appel formé par
la société anonyme ...,…,
contre
un jugement du tribunal administratif du 12 juillet 2012 (n° 28815 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal et d'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation

----

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 31320C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 22 août 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-…, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 12 juillet 2012, par lequel ledit tribunal l'a déboutée de son recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 mai 2011, répertoriée sous le numéro C15994 du rôle, déclarant non fondée sa réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2005 et les bulletins de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 4 octobre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 25 octobre 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société anonyme ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 décembre 2012.

En date du 7 août 2002, le bureau d'imposition Sociétés …, désigné ci-après par le « *bureau d'imposition* », informa la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « *société ...* », qu'il avait l'intention d'effectuer les redressements suivants par rapport à ses déclarations fiscales pour l'année 1997 :

« *Au bilan fiscal arrêté au 31/12/1996 la dette de ... flux envers la société ... S.A. est ramenée à la valeur effective de zéro franc.*

Voir à ce sujet la convention du 28 décembre 1995 prenant effet au 01/01/1996 signée entre Messieurs ... et ... ... et la société ....

Le bureau d'imposition Sociétés ... considère l'inscription de la dette au passif du bilan comme non fondée étant donné que l'acquisition de la créance pour la valeur symbolique de 1 franc suisse est en réalité une renonciation pure et simple à la créance par la société ... par le biais de ... S.A. et est à considérer comme bénéfice imposable auprès de la ... S.A..

La construction effectuée par le contribuable est considérée comme abus de droit en vertu de l'art. 6 de la loi d'adaptation fiscale permettant de la sorte le report des pertes antérieures sur les bénéfices potentiels des années à venir alors que le remboursement de la dette en question, origine des pertes déclarées, reste purement théorique vu la situation financière et économique de ... S.A..

Le report cumulé des pertes au 31/12/1999 s'élève à ... flux.

D'ailleurs toutes les autres sociétés du groupe ... ont également renoncé à leurs créances.

Au cours des années 1995 à 1999, la société ... S.A. a déclaré des produits exceptionnels d'un montant de ... flux provenant de ces abandons de dettes.

La construction juridique se base donc exclusivement sur des considérations d'ordre fiscal et ne correspond pas du tout à la réalité économique.

Le montant de ... flux sera donc considéré comme produit exceptionnel et le report des pertes de l'exercice 1996 et des exercices suivants sera adapté en conséquence. (…) ».

Par courrier du 5 décembre 2002, la société ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », une réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 1997, ainsi qu'à l'encontre du bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 1998.

D'après les éléments soumis en cause, cette réclamation ne fit pas l'objet d'une décision du directeur jusque lors.

Le 12 mai 2010, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2005, ainsi que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1er janvier 2006. Les

bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal refusèrent, dans la suite des redressements ci-avant visés, de tenir compte du montant ci-avant visé de … LUF en tant que donnant lieu à une perte de l'exercice 1996 reportable sur le bénéfice imposable de … EUR réalisé au cours de l'année 2005. Le bulletin d'établissement de la valeur unitaire ne tint pas compte de la même dette de … LUF en tant que dette déductible de la fortune brute totale.

Par courrier de la société … S.A. du 16 juin 2010, la société ... fit introduire auprès du directeur une réclamation contre ces trois bulletins émis le 12 mai 2010. Par courrier de son litismandataire du 21 juillet 2010, elle soumit des arguments supplémentaires à l'appui de cette réclamation.

Le directeur rejeta cette réclamation par une décision du 9 mai 2011, répertoriée sous le numéro C15994 du rôle, libellée comme suit :

« *Le directeur des contributions,*

Vu la requête introduite le 18 juin 2010 par le sieur ..., au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2005, ainsi que contre le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2006, tous émis le 12 mai 2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2005 est critiqué à l'aide de moyens qui visent le bulletin de la base d'assiette y afférente ; qu'en application du paragraphe 5 de la 2e GewStVV du 16 novembre 1943 et de la GewStR 13 (cf. paragraphe 5 GewStG.), le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2005 se trouve affecté d'office pour le cas où il résulterait du recours sous analyse une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir tenu compte de pertes reportables déclarées ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante a pour objet l'exploitation d'une entreprise de construction d'immeubles, de travaux de façade, de travaux de plafonnage et de carrelage, de même que toutes opérations commerciales, industrielles, mobilières ou immobilières qui se rapportent directement ou indirectement à son objet ;

Considérant qu'en matière d'impôt sur le revenu, le report de pertes subies antérieurement à l'exercice d'exploitation est réglé par les dispositions de l'article 114 L.I.R. tandis qu'en matière d'impôt commercial communal, la déduction de telles pertes du bénéfice de l'exercice est permise dans les conditions du § 9bis GewStG ;

Considérant que si un bulletin ayant fixé une cote d'impôt égale à zéro, avait reconnu en plus une perte dans le chef de la réclamante, la réclamation n'aurait pas été admise contre tel bulletin, mais seulement contre un bulletin futur opérant report de la perte (article 114 L.I.R. et paragraphe 9bis GewStG) déterminée par reconstitution des bénéfices et des pertes depuis la dernière imposition à cote positive de la période éligible pour le report de pertes et fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro (jugement tribunal administratif du 4 février 1998, n°9850 du rôle) ;

Considérant que, tout comme le bureau d'imposition, le directeur doit instruire (§ 204 AO) sur les pertes et bénéfices des exercices antérieurs ;

que tant pour l'impôt commercial communal que pour l'impôt sur le revenu, les pertes susceptibles de déduction sont pour l'année 2005, celles survenues depuis 1991 ;

Considérant qu'il ressort de l'examen du dossier fiscal portant sur les années 1996 à 2005 que les pertes reportables des années 1991, 1992, 1993, 1994 et 1996 ont été réduites d'un montant total de… francs par le bureau d'imposition ;

Considérant que la réclamante a été constituée en date du 21 avril 1982 sous la forme d'une société à responsabilité limitée ;

que depuis le 24 décembre 1990, le capital social de la réclamante est détenu à raison de 99,8% de la société anonyme holding « ... » et à raison de chaque fois 0,1% de la société anonyme holding « ... » et du sieur… ... ;

qu'en date du 24 décembre 1990, la réclamante a également changé sa dénomination sociale de « ... » en « ... », ainsi que la forme juridique d'une société à responsabilité limitée en une société anonyme ;

Considérant que la société anonyme holding « ... » a été constituée en date du 25 octobre 1990 ;

que son capital social a été détenu à l'époque à raison de 50% par la société anonyme holding « ... » et à raison de chaque fois 25% par les sieurs ... et ... ... ;

qu'en date du 27 mai 1993, son capital social est détenu à raison de 94,2% par la société anonyme holding « ... » et à raison de 5,8% par le sieur ... ... ;

Considérant qu'en vertu d'une convention de cession signée en date du 28 décembre 1995, la société anonyme holding « ... » cède, d'une part, ses ... actions (94,2%) dans la société anonyme holding « ... » aux sieurs ... ... et… ... au prix d'un franc suisse et, d'autre part, une créance d'un montant de… francs de la société anonyme holding « ... » envers la société anonyme holding « ... » aux sieurs ... ... et ... ... au prix d'un franc suisse ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de la réclamante pour l'année 1997, le bureau d'imposition a redressé, d'une part, le report de pertes des années antérieures d'un montant de ... francs relatif à une créance à charge de la société anonyme holding « ... » et, d'autre part, réduit les dettes de la réclamante d'un montant de ... francs pour le motif que l'acquisition de cette créance pour la valeur symbolique d'un franc suisse constituerait en réalité une renonciation pure et simple ;

Considérant que dans sa requête introductive, la réclamante critique que l'acquisition de la créance envers la société anonyme « ... » aurait été considérée par le bureau d'imposition comme une renonciation alors qu'il s'agirait en fait d'une cession de créance ;

Considérant, d'une part, qu'il résulte de la balance générale de la société « ... » faisant partie intégrante du dossier fiscal, ainsi que des comptes annuels de la réclamante que la société « ... » a une créance envers la réclamante ;

que sa créance envers la réclamante a fait l'objet d'une provision pour dépréciation à raison de 100 % lors de l'exercice social du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1995 ; que par la suite, cette provision pour dépréciation a été maintenue dans les comptes sociaux de la société « ... » ;

qu'il en résulte qu'à l'époque, la société « ... » avait déjà considéré la créance envers la réclamante comme étant douteuse, voire même irrécouvrable ;

Considérant en outre qu'au cours de l'exercice social du 1er janvier 1996 au 31 décembre 1996, i.e. l'année suivant la convention de cession des actions et de la créance, les comptes annuels de la société « ... » ne reprennent plus la dette envers la société anonyme holding «... »;

Considérant cependant que les bilans remis par la réclamante au 31 décembre 2005 retiennent par contre la dette envers la société « ... » ;

Considérant, d'autre part, que lors de la cession des actions et de la créance en date du 18 décembre 1995, le vendeur, i.e. la société anonyme holding « ... » a évalué ladite créance envers la société « ... » à 1 franc suisse ; qu'elle a donc estimé que cette créance était irrécouvrable ;

Considérant qu'à partir du 18 décembre 1995, les actions de la société « ... » sont dès lors intégralement souscrites par les sieurs ... et ... ... qui détiennent de ce fait indirectement 99,79% de la participation dans la réclamante;

que le montant de la dette litigieuse non admise fiscalement respectivement le montant des pertes reportables refusées représente une dette envers les actionnaires ;

Considérant qu'un gestionnaire même moyennement diligent et consciencieux n'aurait pas acquis une créance à charge de sa société à un prix de un franc suisse tout en étant conscient qu'il devrait rembourser un montant de ... francs ;

Considérant que sur un marché de la pleine concurrence, les relations entre la société et les actionnaires/propriétaires économiques doivent se nouer comme entre tiers ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition pouvait conclure à un abus de droit résultant du fait d'une part, que la

réclamante estime bénéficier d'un report illimité de pertes antérieures sur les résultats positifs éventuels des années à venir, tandis que le remboursement de la dette qui a servi à financer les charges de la réclamante depuis 1991, reste purement théorique en raison de la situation financière et économique de la réclamante et, d'autre part, qu'elle entend diminuer sa fortune d'exploitation par la déduction de cette dette ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède qu'un abus de droit au sens du § 6 (1) de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) se trouve vérifié ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 4 juillet 2011, la société ... introduisit un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre de la décision directoriale précitée du 9 mai 2011.

Dans son jugement du 12 juillet 2012, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais rejeta le recours principal en réformation comme étant non fondé, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna la société ... aux dépens de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 22 août 2012, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 12 juillet 2012.

Après avoir rappelé que la preuve d'un abus de droit devrait incomber à l'administration, l'appelante critique qu'elle se verrait confrontée à trois décisions successives ayant retenu l'existence d'un abus de droit sur base de trois raisonnements différents et « *sans une analyse tant soit peu conséquente* » de la disposition du § 6 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, dite « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG).

Ainsi, le motif retenu par le bureau d'imposition, d'après lequel l'acquisition de la créance en cause pour la valeur symbolique d'un franc suisse équivaudrait à une renonciation, pêcherait par le fait que l'acquisition d'une créance ne dénoterait pas une renonciation, mais plutôt la volonté du nouveau créancier de se prévaloir de cette créance et que, même à supposer une renonciation, celle-ci n'aurait aucune incidence sur l'appelante même et aurait créé un bénéfice dans le seul chef du débiteur direct qu'était la société ..., société-mère de l'appelante. Dans la mesure où la société ... aurait toujours pu demander le paiement de sa créance, une non-inscription de la dette correspondante dans les livres de l'appelante serait punissable comme faux bilan. Par contre, le directeur aurait retenu dans sa décision qu'un gestionnaire même moyennement consciencieux et diligent n'aurait pas acquis une créance à charge de sa société à un prix d'un franc suisse tout en étant conscient qu'il devrait rembourser un montant de … LUF, ce qui reviendrait à conclure au caractère excessif du prix payé, tandis que le tribunal aurait apparemment conclu au caractère insuffisant du prix payé. L'appelante exprime son désarroi par rapport à ces reproches successifs contradictoires qui la mettraient dans une position difficile pour se défendre face à des argumentations changeant sans cesse.

L'appelante estime que le jugement entrepris soulèverait trois problèmes fondamentaux, dont le premier serait celui de se fonder sur de fausses prémisses en ce sens que le prix de cession de 2 CHF ne répondrait pas au principe du « *dealing at arm's length* »

face à une évaluation des actions de la société ... à … mio LUF et à une créance d'un montant de … LUF. En raisonnant de la sorte, les premiers juges auraient confondu la valeur nominale et la valeur réelle des actions et de la créance. Or, les transactions entre tierces personnes seraient nécessairement basées sur des valeurs réelles et le bilan de la société ... au 31 décembre 1995 renseignerait une valeur nette négative de cette société de … mio LUF, cette valeur ayant même atteint … mio LUF à la fin de l'année suivante, de manière qu'une valeur des actions de … mio LUF ne saurait en aucun cas être justifiée. En outre, en admettant la réalité des valeurs admises par le tribunal, il n'en resterait pas moins que seule la société ... devrait être critiquée pour avoir posé l'acte anormal de gestion ayant conduit à son appauvrissement, mais que cette dernière serait une société holding 1929 échappant à la compétence fiscale de l'administration des Contributions directes. Par contre, les sieurs ... ne pourraient être exposés à un reproche alors qu'ils auraient réussi à acquérir pour 2 CHF des valeurs à hauteur de quelques … LUF, ce qui engendrerait ultérieurement des plus-values imposables substantielles dans leur chef. Ainsi, le tribunal aurait retenu « *l'absence de caractère sérieux de ladite opération* », ce qui n'équivaudrait pas à un abus de droit qui resterait toujours à être prouvé et l'on pourrait même se demander si le tribunal n'avait pas pointé en réalité dans la voie d'une simulation au sens du § 5 StAnpG qui ne serait pas non plus prouvée en l'espèce. En deuxième lieu, le tribunal aurait cru pouvoir déceler un non-respect des règles du « *transfer pricing* » « *pour sauter sur l'abus de droit qui permet alors d'écarter tous les cadres juridiques* », tout en ignorant que les règles du « *transfer pricing* » seraient contenues dans les articles 56 et 164 LIR, entraînant qu'un non-respect de ces règles devrait être sanctionné conformément à ces dispositions et ne saurait être qualifié d'abus de droit. En troisième lieu, le tribunal se serait référé à la jurisprudence de la Cour tout en « *procédant à des raccourcis inacceptables* ».

L'appelante développe ensuite sa propre analyse du cas d'espèce en rappelant que deux opérations auraient été réalisées en décembre 1995, à savoir une cession de participation, d'une part, et une cession de créance, d'autre part.

Par rapport à la cession de participation, l'appelante considère que cette transaction ne saurait être qualifiée de « *Mantelkauf* » au motif qu'au moment de la cession, elle n'aurait pas été une coquille vide sans activité, mais une société opérationnelle ayant eu une continuité dans la même activité avec un grand nombre de salariés et un chiffre d'affaires conséquent. Elle rappelle encore qu'elle aurait été constituée en l'année 1982 par Monsieur … ..., ayant détenu 35% du capital, et trois autres associés indépendants, que le groupe ... serait entré dans le capital en l'année 1990 via la société ... à concurrence de 50%, que le groupe ... aurait augmenté sa participation à 85% en 1992, tandis que les sieurs ... auraient continué à détenir quelques 15% de son capital. En 1995, le groupe ..., soumis à la liquidation en Italie, se serait retiré de son capital et aurait ainsi permis aux sieurs ... de récupérer 100% du capital. Dès lors, les sieurs ... seraient liés à l'appelante depuis sa création, de sorte que l'on ne saurait admettre une cession à un tiers étranger à l'appelante. Dans ces conditions, les premiers juges, en concluant à l'existence d'un abus de droit fondé exclusivement sur une fausse interprétation du principe du « *dealing at arm's length* » et en ajoutant que l'abus de droit aurait pu être évité s'il s'était agi d'un groupe de sociétés, auraient fait un raisonnement intenable.

En ce qui concerne la cession de créance, l'appelante affirme que le bureau d'imposition aurait en somme créé une obligation nouvelle imposant au créancier de renoncer à sa créance, lorsqu'il argue que la cession de créance serait abusive du fait que les sieurs ..., en payant 1 CHF pour une créance de … LUF, auraient en fait renoncé à leur créance. Or, une telle prétention ne serait aucunement étayée et n'aurait, de toute façon, qu'un effet sur la situation de la société ..., étant donné que la seule créance acquise par les

sieurs ... serait celle sur cette dernière société et qu'elle serait partant étrangère à la créance de la ... à son propre égard, laquelle aurait dû figurer dans les comptes de la ... sous peine de sanctions pénales. L'appelante rappelle aussi que la structure sociétaire à deux niveaux, dans laquelle la société ... figure comme société-mère de l'appelante, aurait été imposée par le groupe ... et les sieurs ... auraient été obligés d'acquérir les actions de la société ... afin de reprendre le contrôle de l'appelante, de manière qu'aucune intention d'une structure abusive ne saurait leur être imputée. L'appelante fait valoir que ni les sieurs ..., ni la société ... n'auraient renoncé à leurs créances respectives, au motif qu'une telle renonciation n'aurait pas été dans leurs intérêts respectifs, la société ... ayant plus particulièrement financé les charges de l'appelante durant plusieurs années afin d'éviter qu'elle ne tombe en faillite et ayant eu l'espoir légitime de récupérer ces mises un jour, et qu'une renonciation pure et simple ne serait pas conforme au principe du « *dealing at arm's length* ». L'appelante rappelle qu'elle aurait payé tous ses créanciers tiers, y compris l'Etat, qu'aucun de ces créanciers n'aurait renoncé à sa créance et que partant ses actionnaires n'auraient aucune raison pour faire autrement et renoncer à leurs propres créances. Les raisonnements au niveau de l'administration et du tribunal pêcheraient ainsi par un manque de cohérence en ce que le contribuable serait critiqué pour ne pas avoir respecté les règles sur le « *transfer pricing* » et, en même temps, lorsqu'il les respecte en ne renonçant pas à sa créance, un abus de droit lui est imputé.

Dans un autre ordre d'idées, l'appelante critique « *les ravages de « l'appréciation économique »* » dans la mesure où ce principe ne saurait servir de moyen afin d'ignorer les formes sociétaires mises en place par les acteurs économiques et où les contribuables qui constituent des sociétés, structures qui leur sont dès lors opposables, devraient pouvoir s'en prévaloir à l'égard du fisc comme à l'égard de toute autre personne. Elle conteste ainsi les développements du délégué du gouvernement en première instance suivant lesquels un raisonnement se fondant sur deux niveaux sociétaires serait sans objet ou justification en arguant qu'il s'agirait d'une réalité « *incontournable* » qui aurait été reconnue par l'administration pendant des années. Pareillement, l'argument du représentant étatique qu'au vu de l'identité des intervenants et bénéficiaires économiques des structures sociétaires et des diverses opérations réalisées, le voile sociétaire entre les sociétés impliquées devrait être percé « *car l'existence de deux niveaux juridiques différents est fiscalement sans relevance* », est qualifié par l'appelante comme « *aussi concis que simple à appliquer que révolutionnaire : en effet, les transactions entre sociétés d'un groupe n'ont plus de raison d'être. Toutes les règles de transfer pricing et donc notamment la nouvelle circulaire LIR sur les sociétés de financement sont à jeter à la poubelle* ». L'appelante fait encore valoir que le moyen étatique, suivant lequel l'achat de la dette litigieuse représenterait un abus de droit permettant à l'appelante le report illimité de pertes sur les bénéfices potentiels des années à venir, alors que le remboursement de ladite dette resterait purement théorique au vu de la situation financière et économique de l'appelante, devrait être rejeté, au motif que ce ne serait pas l'achat de la créance qui serait à l'origine des pertes qui auraient préexisté et été reconnues par l'administration dans leur réalité et qu'en l'absence d'une cession, la dette aurait été reconnue sans autre discussion.

L'appelante ajoute encore certaines précisions quant aux circonstances dans lesquelles les opérations litigieuses ont été réalisées. Ainsi, la reprise des participations dans la société ... et dans son propre capital par les sieurs ... lui aurait évité le sort des autres filiales du groupe ..., à savoir la liquidation judiciaire, et lui aurait permis d'honorer toutes les dettes privilégiées existantes au moment de la cession, dont plus particulièrement un montant de plus de … EUR en faveur du Trésor luxembourgeois. En outre, la cession aurait été négociée par le liquidateur judiciaire de la société holding du groupe ... sous la surveillance des autorités judiciaires helvétiques exercée sur tous les aspects de cette

transaction, de sorte que cette opération aurait été effectuée entre personnes tierces « *qui n'avaient pas de raison pour se faire des cadeaux réciproquement* ». Les abandons de créances critiqués n'auraient rien à voir avec la cession des comptes courants actionnaires, ceux-ci ayant constitué des avances de fonds consenties par les actionnaires contrairement aux créances abandonnées qui auraient été générées par des prestations de services antérieurement facturées par la maison mère et qui n'auraient été abandonnées que deux ans après la cession des actions sous le contrôle du liquidateur et des autorités judiciaires helvétiques. Suite à la reprise de la société ... et de l'appelante par les sieurs ..., elle aurait maintenu son activité d'entreprise de construction avec du personnel conséquent et des commandes, ce qui lui aurait permis d'apurer les dettes de l'ère ….

L'appelante réitère encore son reproche aux premiers juges qu'ils auraient fait, sans la moindre motivation afférente digne de ce nom, deux « *ajustements* » à la réalité juridique et économique en faisant comme si les sieurs ... avaient une créance contre elle au lieu de la société ... et comme s'ils avaient renoncé à une créance contre l'appelante dont ils ne seraient même pas les titulaires, une renonciation à la créance de quelqu'un d'autre étant cependant inconcevable. En outre, les premiers juges auraient requalifié des actes accomplis par une société holding 1929 pour laquelle l'administration des Contributions directes serait incompétente et les auraient attribués à un contribuable de droit commun.

A titre subsidiaire, l'appelante invoque la prescription de toute possibilité de requalifier les opérations effectuées durant l'année 1995 par les sieurs ... en tant que préalable nécessaire aux redressements opérés au niveau de l'appelante. Au vu du fait que les sieurs ... ne pourraient plus faire l'objet d'un redressement du chef de l'année 1995 en raison de la prescription acquise à cet égard, un redressement du résultat de l'appelante en raison d'une requalification d'une prétendue renonciation de créance faite par les sieurs ..., voire la société ..., ne serait plus admissible. La solution contraire revenant à faire subir les conséquences négatives d'une requalification dans le chef d'une société, alors que des redressements auprès des actionnaires directs ou indirects sont exclus, ne serait pas conforme à l'impératif de cohérence qui s'imposerait à l'administration.

Encore plus subsidiairement, l'appelante conclut à l'existence de motifs économiques valables à la base des opérations litigieuses en ce que les sieurs ..., afin de continuer à jouer un rôle sur le marché immobilier luxembourgeois, n'auraient pas pu accepter que l'appelante soit mise en faillite, comme les autres filiales du groupe ..., et auraient ainsi œuvré en vue de son redressement financier. En outre, ils n'auraient pas été obligés de renoncer à leur créance sur la société ..., ce qui n'aurait pas eu d'effet sur la créance de cette dernière sur l'appelante. De son côté, la société ... n'aurait pas eu de raison pour renoncer à sa créance sur l'appelante, au motif que sa situation de créancier aurait été plus favorable que celle d'actionnaire, qu'une renonciation aurait risqué d'engager la responsabilité civile, voire pénale de ses dirigeants et qu'une renonciation à une créance sur une société capable d'honorer ses dettes s'analyserait en un appauvrissement dommageable pour les actionnaires et les créanciers de la société, partant contraire à l'intérêt social.

Finalement, l'appelante réitère sa position que la preuve de l'abus de droit incomberait à la partie étatique, qu'elle n'aurait pourtant pas été rapportée en l'espèce et que le tribunal aurait sorti une preuve de l'abus « *du chapeau sous forme de l'absence de caractère sérieux de la convention de décembre 1995* » sans autrement conférer aux parties la possibilité d'y prendre position.

Le délégué du gouvernement se réfère par contre à la motivation du jugement entrepris et estime que la preuve de l'abus de droit découlerait des éléments mêmes du dossier, à savoir « *de l'essence propre de la convention litigieuse sans que d'autres*

recherches ne soient nécessaires », ladite convention n'ayant, comme l'auraient retenu à juste titre le directeur et le tribunal, pas pu être sérieusement conclue par un commerçant raisonnable et prudent. La même convention serait plutôt une illustration de la définition de l'abus de droit, telle que proposée par la doctrine et la jurisprudence allemandes, en ce qu'elle ne se trouverait pas fondée sur un « *vernünftiger wirtschaftlicher Grund* » mais aurait été conclue dans le but véritable de profiter de l'avantage injustifié de la création artificielle d'un report de pertes permettant de neutraliser les bénéfices des quinze prochaines années d'imposition.

Le représentant étatique considère que l'argumentation de l'appelante relative à la prescription de l'opération de requalification devrait être écartée des débats en tant que demande nouvelle prohibée par l'article 41 (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Subsidiairement, il conclut au caractère non fondé de cette argumentation au motif que le concept d'une prescription d'une opération de requalification, tel que mis en avant par l'appelante, serait inexistant en droit fiscal luxembourgeois qui ne connaîtrait que la distinction entre la prescription de la créance de l'impôt et les délais de forclusion des demandes des contribuables, aucun de ces problèmes n'étant cependant pertinent en l'espèce.

Pour le surplus, le délégué du gouvernement réitère son argumentaire déjà développé en première instance. Il conclut en substance qu'il ressortirait des éléments du dossier que les différents montages juridiques, dont la cession de créance au franc suisse symbolique, se baseraient exclusivement sur des considérations d'ordre fiscal et ne correspondraient en aucun cas à la réalité économique. En effet, ce serait par divers mécanismes juridiques et structures sociétaires que les consorts ... auraient cédé, notamment par le biais de la constitution de la société ..., tout d'abord en partie (en 1990) et ensuite de manière quasi-intégrale (en 1992), la société ... sans dette au groupe .... Après une courte période de trois ans, les consorts ... auraient repris pour un franc suisse symbolique leur ancienne société assortie d'une dette astronomique qui leur aurait ainsi été offerte « *en cadeau* », de sorte à pouvoir en déduire que cette seule opération serait suspecte dès lors qu'elle ne correspondrait pas aux pratiques commerciales habituelles entre partenaires économiques qui seraient généralement à la recherche de profits et non de pertes et qui devrait être considérée comme contraire aux intérêts de la société .... Il ajoute que l'origine et l'existence des pertes en cause paraîtraient obscures malgré les tentatives d'explications de l'appelante, au motif que le groupe ... aurait réalisé au début des années 1990, à travers la société ..., de grands travaux d'infrastructure d'une partie du réseau autoroutier luxembourgeois et que l'exécution d'un tel chantier ne serait jamais de nature à déboucher dans un marché à perte, ni à mettre une société dans une situation financièrement aussi désastreuse que celle dans laquelle se trouvait l'appelante au moment de sa reprise par ses anciens propriétaires. Il poursuit en indiquant que tous les arguments juridiques évoqués par l'appelante et faisant valoir qu'il s'agirait d'une véritable cession de créance en bonne et due forme et reflétant la réalité économique ne seraient pas convaincants et resteraient à l'état de pures allégations. Sur base de ces considérations, le représentant étatique soutient qu'il serait manifeste que l'argument de l'appelante de vouloir instaurer deux niveaux sociétaires, à considérer de manière indépendante, serait sans objet ou justification, dès lors que, par application du principe de l'appréciation selon les critères économiques, les intervenants et bénéficiaires économiques de la structure sociétaire et des diverses opérations y réalisées sont chaque fois les mêmes, à savoir les consorts ... et le groupe ..., le voile sociétaire existant entre les différentes sociétés devrait être percé car l'existence de deux niveaux juridiques différents ne serait fiscalement pas pertinente. Il en déduit que l'existence de la structure sociétaire litigieuse, et en particulier les diverses opérations réalisées au sein de cette structure, seraient la source et l'origine voire une partie préparatoire et dès lors partie intégrante de l'abus de droit au sens

du § 6 StAnpG tel que constaté par le bureau d'imposition en ce qui concerne le report de la perte litigieuse.

Le délégué du gouvernement rappelle encore que dans son bilan au 31 décembre 1996, la société ... aurait inscrit une créance sur l'appelante à hauteur de … LUF, mais réduite à la valeur de 0 LUF par une provision pour dépréciation, dont une partie à hauteur de … LUF avait déjà été déduite au titre de l'année 1995. Par contre, l'appelante aurait maintenu sa dette de … LUF à l'égard de la société ... durant tous les exercices sociaux jusqu'à l'année 2007 incluse. Au vu de la cession d'actions du 28 décembre 1995 avec effet au 1er janvier 1996, le bureau d'imposition aurait dès lors considéré à juste titre l'inscription de cette dette au passif du bilan de l'appelante comme non fondée au vu de la valeur symbolique de 1 CHF qui équivaudrait à une renonciation pure et simple à la créance par le groupe ... par le biais de la société ... et aurait pu valablement ramener cette dette à sa valeur effective de 0 LUF et ajouter le montant correspondant au bénéfice imposable de l'appelante.

Le délégué du gouvernement se prévaut du principe de l'appréciation selon les critères économiques, dont le principe à la base serait celui de l'égalité devant l'impôt permettant une lutte efficace contre les évasions fiscales par des constructions juridiques artificielles et l'utilisation abusive des formes du droit privé qui seraient destinées à contourner les lois fiscales. Il relève que la doctrine et la jurisprudence concluent généralement à un risque réel de l'existence d'un abus de droit en présence des opérations dites de « *Mantelkauf* » consistant en l'acquisition de parts d'une société sans activité mais pouvant pratiquer des reports de pertes importants et que, bien qu'il résulte des éléments du dossier que l'opération litigieuse ne constituerait pas un achat de manteau sociétaire classique, il n'en resterait pas moins que les conditions de l'abus de droit seraient néanmoins toutes remplies en l'espèce, dès lors qu'il ne s'agirait pas de l'achat d'une société–coquille vide ayant pour unique substance une dette, mais qu'il s'agirait d'un achat pur et simple et donc direct d'une dette/perte pour un franc symbolique avec l'intention claire et manifeste et dans le seul but de bénéficier par ce biais du report fiscal de cette perte afin de neutraliser/éviter l'imposition des bénéfices des années futures.

Finalement, le délégué du gouvernement ajoute que le report cumulé des pertes de l'appelante s'élèverait à … EUR suivant son bilan commercial au 31 décembre 2007, que le remboursement éventuel de la dette en cause aux consorts ... *via* la société ... aurait pour résultat un transfert exempt d'impôt d'un montant de … LUF vers leur patrimoine privé et dont le liquidateur du groupe ... aurait estimé à juste titre qu'il aurait été irrécupérable et aurait valu seulement 1 CHF, sa renonciation à cette créance ayant eu pour but d'éviter la faillite pure et simple de l'appelante. Selon le représentant étatique, il serait donc tout à fait illogique de remplacer tout simplement l'ancien créancier de la société ... par de nouveaux créanciers, les sieurs ..., et de garder intacte au bilan de l'appelante sa dette vis-à-vis de la société ... qui considérerait la créance afférente comme très douteuse au vu de la constitution d'une provision ramenant sa valeur à zéro. Il rappelle que toutes les autres sociétés du groupe ... auraient également renoncé à leurs créances respectives, ce qui aurait procuré à l'appelante durant les exercices 1995 à 1999 des produits exceptionnels d'un montant total de … LUF provenant de ces abandons de créances.

Il se dégage des éléments en cause qu'en substance, le bureau d'imposition a considéré, dans le cadre de l'examen de la déclaration d'impôt de l'appelante au titre de l'année 1997, que le maintien de dettes à l'égard de la société ... à hauteur de … LUF, correspondant au montant des créances sur la société ... que le groupe ... avait cédé aux consorts ... à travers la convention de cession du 28 décembre 1995 pour 1 CHF, au passif du bilan de l'appelante nonobstant la renonciation à cette créance découlant, selon le bureau

d'imposition, des éléments en cause s'analyserait en un abus de droit. Sur base de cette analyse, il a redressé le bilan fiscal de l'appelante de l'exercice 1996 en ramenant la valeur de cette dette à 0 LUF et en réduisant en conséquence le poste du passif des dettes envers des entreprises liées de … LUF à … LUF, ce qui a eu pour conséquence que la perte déclarée pour l'exercice 1996 à hauteur de … LUF muta en un bénéfice à hauteur de … LUF. Ce dernier fut compensé par le bureau d'imposition à travers le report de l'intégralité des pertes des exercices 1991 et 1992 et de la majeure partie de la perte reportable de l'exercice 1993, de manière qu'aucune cote d'impôt positive ne fut fixée au titre de l'exercice 1997 à l'égard de l'appelante.

Dans le cadre de l'imposition au titre de l'année d'imposition 2005, le bureau d'imposition admit le bénéfice de … EUR résultant du bilan commercial et le compensa avec les montants de pertes reportables des exercices 1994, 1997, 1998, 2002 et 2004 reconnues par le bureau d'imposition, de manière qu'un bénéfice imposable arrondi de … EUR fut soumis, à travers le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités du 12 mai 2010, à cet impôt, la même démarche ayant été suivie dans le bulletin de l'impôt commercial communal du même jour sur base du même bénéfice de … EUR ayant fait l'objet des ajouts et déductions applicables en matière d'impôt commercial communal. Etant donné que les pertes reportables des exercices 1991 à 1993 avaient été reportées par le bureau d'imposition sur le bénéfice redressé de l'exercice 1996, elles n'étaient plus reportables sur le bénéfice de l'exercice 2005, ce que conteste l'appelante. Ainsi, d'après les éléments soumis en cause par les parties, des cotes d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal positives furent fixées à travers les bulletins litigieux du 12 mai 2010 pour la première fois au moins depuis l'année 1990.

Or, d'après le § 213 (1) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* » (AO), « *die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet regelmäßig einen unselbstständigen (mit Rechtsmitteln nicht selbständig anfechtbaren) Teil des Steuerbescheids* ».

Au vœu du § 232 (1) AO, un contribuable ne peut réclamer contre un bulletin que pour autant que la cote d'impôt ou l'affirmation de l'imposabilité y contenues lui causent grief.

Il découle de ces dispositions combinées que l'élément décisionnel d'un bulletin d'impôt *stricto sensu* consiste dans la fixation d'une cote d'impôt à charge du contribuable et que les bases d'imposition constatées dans ce bulletin sous-tendent certes la fixation de la cote d'impôt pour en constituer en quelque sorte la motivation, mais ne constituent en elles-mêmes pas un élément décisionnel propre. C'est dans cette logique que seul l'élément décisionnel de la cote d'impôt est susceptible d'acquérir force de chose décidée et que le § 232 (1) AO n'admet un recours que contre un bulletin d'impôt mettant à la charge du contribuable visé une obligation positive de payer une certaine cote d'impôt, entraînant qu'un bulletin ne fixant pas de cote d'impôt positive ne saurait partant en principe ouvrir le droit à réclamation, faute de charge fiscale imposée au contribuable lui causant grief (Cour adm. 3 juillet 2012, n° 29875 du rôle).

Par voie de conséquence, l'appelante peut encore utilement contester dans le cadre de son imposition au titre de l'exercice 2005, qui est la première à fixer des cotes d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal positives à son égard depuis au moins l'année 1990, des contestations relatives aux pertes reportables et aux résultats d'exercices se situant entre les années 1991 et 2005.

Le § 6 StAnpG, invoqué par le bureau d'imposition et le directeur, dispose en ses alinéas (1) et (2) comme suit :

« *Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.*

Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären ».

Au vœu de l'alinéa 1er de cette disposition, la reconnaissance d'un abus de droit suppose ainsi la réunion de plusieurs éléments, à savoir plus particulièrement l'utilisation de formes et d'institutions du droit privé, une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge d'impôt, l'usage d'une voie inadéquate et l'absence de motifs extra-fiscaux valables pouvant justifier la voie choisie.

Quant au premier élément de l'utilisation de formes et institutions du droit privé, les opérations critiquées en l'espèce sont la double cession d'actions et de créances par le groupe ... aux consorts ... à travers la convention en cause du 28 décembre 1995 et les suites en tirées à travers les enregistrements comptables au niveau de la société ... et surtout de l'appelante en raison et suite à ces cessions, lesquelles s'analysent en opérations économiques de droit privé qui rentrent dans la notion de formes et institutions du droit privé.

Le deuxième élément de l'économie d'impôt se trouve également vérifié en l'espèce, en ce que le maintien de la dette litigieuse à l'égard de la société ... au passif du bilan de l'appelante lui a permis de renseigner dans ses comptes annuels de l'année 1996 une perte de … LUF et de préserver le caractère reportable des pertes des exercices 1991 à 1993 en vue d'un report sur des bénéfices ultérieurs.

En ce qui concerne l'usage d'une voie inadéquate et l'absence d'une justification extra-fiscale pour le choix de cette voie, la Cour ne partage pas le point de vue que la convention de cession du 28 décembre 1995 s'analyserait déjà en elle-même et *ab initio* en un abus de droit dans le seul but de profiter de pertes reportables artificiellement maintenues.

En effet, il y a lieu de rappeler que le bilan de l'appelante au 31 décembre 1995 renseignait des capitaux propres de -… LUF et des dettes à hauteur de … LUF face à un actif total de … LUF. Une large partie des dettes, soit … LUF étaient dues à des entreprises liées, dont notamment celle litigieuse à l'égard de la société ... qui, quant à elle, devait encore des montants correspondants au groupe ... qui avait fait l'avance de ces montants afin de couvrir les pertes successivement subies par l'appelante durant les exercices antérieurs. Du moins à la même époque, les actions de l'appelante représentaient la seule participation détenue par la société .... Eu égard à cette situation financière de l'appelante au moment de la convention de cession litigieuse et de l'importance des montants dus au groupe ..., le fait par les sieurs ... d'avoir veillé à acquérir ensemble avec les actions de la société ..., société-mère de l'appelante, également cette créance de … LUF du groupe ... à l'égard de la société ... ne peut être considéré en lui-même comme opération abusive, mais plutôt comme conforme à la façon d'agir d'un commerçant raisonnable et prudent qui reprend le contrôle d'une société holding et de sa filiale et qui tend à éviter le risque que le recouvrement d'une créance importante détenue par un tiers risque d'entraîner la faillite de la filiale et donc de saboter la reprise des affaires. S'il est vrai que la cession d'actions d'une valeur nominale de quelques … LUF et d'une créance de … LUF au prix global de 2 CHF s'analyse en une renonciation à cette créance, ceci est vrai dans le seul chef du groupe ... et relève de la seule décision des

organes à ce moment compétents pour négocier pour compte des sociétés du groupe .... Cependant, cette renonciation dans le chef du groupe ... ne peut pas être comprise comme valant *ipso facto* également dans le chef des consorts ... qui étaient devenus les nouveaux titulaires de ladite créance suite à la convention de cession du 28 décembre 1995 et qui pouvaient légitimement faire valoir leur droit au remboursement de leur créance à l'encontre de la société ..., ce qui entraînait nécessairement que cette dernière était également encore en droit de requérir de la part de l'appelante le remboursement des montants correspondants qu'elle avait mis à sa disposition suite aux prêts accordés par le groupe .... La circonstance qu'une créance de … LUF à l'égard de la société ... fut ainsi transmise aux consorts ... au prix symbolique de 1 CHF peut trouver une explication suffisante dans les circonstances dans lesquelles la convention de cession est intervenue et ne permet pas d'admettre l'existence d'un abus de droit découlant de la seule conclusion d'une telle convention. De même, la reprise d'une structure sociétaire à deux niveaux ayant été établie en l'année 1990 en raison de la prise d'une participation du groupe ... dans le capital de l'appelante ne peut être considérée comme abusive en elle-même au vu de la préexistence de cette structure non abusive en elle-même.

En ce qui concerne les faits et opérations suite à cette convention de cession du 28 décembre 1995, la Cour estime qu'il n'y a lieu d'admettre ni que « *le voile sociétaire existant entre les différentes sociétés devrait être percé* » en ce qu'il y aurait lieu de faire abstraction de l'existence de sociétés distinctes en l'espèce, ni que l'existence de deux niveaux de sociétés serait une réalité « *incontournable* » empêchant toute considération globale des opérations en cause. En effet, si l'on ne peut pas faire abstraction de l'existence de deux sociétés distinctes, l'une filiale de l'autre société-mère, dont la dernière est à la fois créancière de la première et débitrice du montant correspondant par rapport à son actionnaire, soit d'abord le groupe ... et ensuite les sieurs ..., l'application des critères de l'utilisation d'une voie inadéquate et de l'existence ou l'absence de motifs extra-fiscaux valables implique cependant la prise en compte de toutes les opérations pertinentes afin d'examiner la réalité et la finalité économiques des opérations considérées comme abusives par l'administration ainsi que l'existence ou l'absence de motifs extra-fiscaux valables, cette prise en compte impliquant en l'espèce qu'il y a lieu de prendre en considération le fait que l'appelante et sa société-mère ... furent sous le contrôle du groupe ... et, par suite de la convention de cession litigieuse du 28 décembre 1995, des consorts ....

Ainsi, il convient de relever que la société ... avait inscrit dès l'année 1995 dans ses comptes annuels une provision pour dépréciation à la fois quant à sa participation dans le capital de l'appelante (provision de … LUF ramenant la valeur restante de la participation à 1 LUF) et quant à sa créance sur l'appelante (principal de … LUF et intérêts afférents de … LUF) pour le montant total de ladite créance. Durant les années subséquentes et au moins jusqu'à l'année 2000, le montant total de la créance augmentée à … LUF fut certes renseigné de manière invariée dans les comptes sociaux, mais fit toujours l'objet d'une provision pour dépréciation ramenant sa valeur à zéro. D'un autre côté, la société ... avait transféré sa dette envers le groupe ... durant l'exercice 1996 d'un compte emprunt « … » vers les comptes courants de ses actionnaires ... et ... ... et renseigna la même dette à un montant identique dans ses comptes sociaux des exercices ultérieurs.

De son côté, l'appelante avait maintenu sa dette de … LUF à l'égard de la société ... inscrite dans ses comptes sociaux au même montant durant tous les exercices sociaux jusqu'à l'année 2007 incluse.

Il en découle qu'au niveau global de la créance des consorts ... envers la société ... et de la créance correspondante de celle-ci envers l'appelante, le volet du poste de l'actif,

susceptible d'augmenter l'actif net et partant le bénéfice imposable, même si la société ... ne fut pas soumise aux impôts directs en raison de son statut de holding 1929, fut réduit à une valeur zéro par le biais de provisions justifiées par un risque de non-recouvrement, tandis que le volet des postes du passif, représentant les dettes en contrepartie des créances et étant de nature à augmenter le passif social et partant à réduire le bénéfice imposable, fut maintenu sans aucune variation dans les comptes sociaux des deux sociétés impliquées durant un certain nombre d'années.

En outre, les dettes des sociétés ... et ... furent maintenues aux mêmes montants durant un certain nombre d'années sans qu'une mise en compte d'intérêts débiteurs de la part des créanciers respectifs, les consorts ... et la société ... ne fut requise, tout comme aucun remboursement partiel ne fut opéré, d'après les éléments soumis à la Cour, et ce d'autant plus que l'appelante avait réalisé des bénéfices au cours des exercices 1999, 2000, 2001 et 2003 qui lui auraient permis d'entamer la réduction de cette dette.

Or, s'il est vrai qu'un commerçant débiteur est tenu de renseigner tout passif dans sa comptabilité même si son créancier a déjà provisionné la créance afférente comme créance douteuse, c'est la conjonction de tous les éléments ci-avant qui imprime aux opérations litigieuses considérées dans leur ensemble, y compris la convention de cession litigieuse du 28 décembre 1995, le caractère d'une voie inadéquate en ce que des créanciers maintiennent leurs créances respectives face à leurs débiteurs pour leur montant nominal durant plusieurs années sans se comporter en « *créanciers normalement diligents* » qui veilleraient à obtenir une rémunération pour les capitaux prêtés et un commencement de remboursement des capitaux prêtés, mais également en ce qu'ils ont neutralisé la valeur de la créance comme élément de l'actif investi par une provision. Ce comportement de la part des consorts ... et de la société ... contrôlée par eux traduit ainsi une attitude d'un créancier qui n'entend plus se prévaloir de sa créance, mais qui ne suit pourtant pas cette logique jusqu'à sa fin en annulant les créances en cause.

Si l'appelante invoque au titre de l'existence de motifs extrafiscaux la liberté de son créancier, la société ..., de ne pas renoncer à sa créance au vu de sa position plus favorable en cette qualité et au vu du risque de responsabilité dans le chef des dirigeants de son créancier, ces arguments doivent cependant être écartés au vu du contrôle exercé par les consorts ... sur la société ... et sa filiale, l'appelante, lequel rend ces arguments purement hypothétiques. Or, aucun autre motif extrafiscal n'a été utilement avancé par l'appelante pour justifier autrement les opérations litigieuses devant être considérées globalement comme inadéquates. Dans ces conditions, il y a lieu de conclure à l'absence d'un tel motif et que le maintien de la dette litigieuse de l'appelante à l'égard de la société ... trouve son explication dans la volonté des bénéficiaires économiques de ces sociétés d'éviter la mise en compte d'un produit exceptionnel en raison de l'annulation des deux créances en cause et de maintenir dans les comptes sociaux de l'appelante une importante dette permettant d'éviter des bénéfices imposables et de créer des pertes reportables sur des bénéfices ultérieurs.

Il découle de ces développements que les conditions d'application du § 6 StAnpG se trouvent réunies dans le chef des opérations litigieuses en l'espèce, même si cette conclusion est à dégager sur base de motifs différents de ceux retenus par le bureau d'imposition, le directeur et les premiers juges.

Cette conclusion ne se trouve pas ébranlée par le moyen subsidiaire de l'appelante tenant à une prétendue prescription de toute possibilité de requalifier les opérations effectuées durant l'année 1995 par les sieurs ... en tant que préalable nécessaire aux redressements opérés au niveau de l'appelante.

L'argument du délégué du gouvernement suivant lequel ce moyen de l'appelante devrait être écarté des débats en tant que constitutif d'une demande nouvelle prohibée par l'article 41 (2) de la loi prévisée du 21 juin 1999 est à rejeter, étant donné qu'on entend par demande nouvelle en appel la demande qui diffère de celle contenue dans la requête introductive de première instance par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée, tandis que par moyen nouveau, on entend la raison de droit ou de fait invoquée pour la première fois par devant la Cour à l'appui d'une prétention (Cour adm. 28 avril 2011, n° 27626C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu) et que l'argumentation soulevée par l'appelante s'analyse non pas en une demande nouvelle, mais en un moyen nouveau à l'appui de sa demande de réformation, sinon d'annulation de la décision directoriale déférée. Par voie de conséquence, ce moyen de l'appelante ne rentre pas dans le champ de la prohibition des demandes nouvelles en appel prévue par l'article 41 (2) de la loi prévisée du 21 juin 1999.

Cependant, c'est à juste titre que le représentant étatique y oppose que le concept d'une prescription d'une opération de requalification est inexistant en droit fiscal luxembourgeois qui ne connaît que la distinction entre la prescription de la créance de l'impôt et les délais de forclusion des demandes des contribuables. Il s'y ajoute, conformément aux développements ci-avant, que l'élément décisionnel d'un bulletin d'impôt *stricto sensu* consiste dans la fixation d'une cote d'impôt à charge du contribuable et que les bases d'imposition constatées dans ce bulletin sous-tendent certes la fixation de la cote d'impôt pour en constituer en quelque sorte la motivation, mais ne constituent en elles-mêmes pas un élément décisionnel propre, de sorte que seulement l'élément décisionnel de la cote d'impôt est susceptible d'acquérir force de chose décidée. Partant, en l'espèce, les qualifications opérées au titre de l'année 1996 n'ont pas acquis un caractère définitif et aucune prescription y afférente ne peut être utilement invoquée.

Par voie de conséquence, l'appel sous examen laisse d'être justifié et le jugement entrepris est à confirmer, quoique sur base de motifs partiellement différents.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 22 août 2012 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 12 juillet 2012,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 7 février 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l'original.
Luxembourg, le 29 mai 2016
Le greffier en chef de la Cour administrative